

论权责发生制的局限性

■郑 蕾 厦门大学经济学院

会计理论与实务的发展总是与社会经济环境密切相关的。一定的会计方法适应于一定的经济环境,当外部经济环境发生变化时,会计信息系统必然要产生相应的变动。这种变动又是从会计信息系统的基础环节——会计确认出发的。

从会计确认基础的发展历史来看,早期商业社会的繁荣产生了收付实现制,产业革命又促使权责发生制代替了收付实现制,伴随着商业信用的逐步扩大,对权责发生制的青睐使其长期以来盛行于各国的会计实务之中。

一、权责发生制的局限性

但是权责发生制的产生及应用只是一个相对的进步,随着社会经济环境的变化,权责发生制也会产生不适应性,其内部一些固有的缺陷也逐渐暴露出来。

1. 配比标准十分模糊

权责发生制要求费用和收入要按期配比,然而依据配比原则,并不能完全做到二者的合理配比。

本来配比原则要求会计人员依据费用与收入的因果关系来确定每期的费用,然而在复杂的经济业务中,两者之间的因果关系很难科学地界定,很多费用的发生与受益期间不易明确划定。这样就给会计确认每期费用营造了很大的操作空间。一方面,每一个会计主体从各自的利益出发,名义上执行权责发生制原则,但主观上却可采用不同的口径甚至不同的标准来分别确定各期的费用。另一方面,会计人员在存货计价、费用摊配、计提折旧等方面难免要采用一系列的主观估计和判断的方法。这些主观上的人为偏差,必然使权责发生制会计所确定的净利缺乏客观性。

比如:安然(Enron)公司利用特殊目的实体融资却不将其巨额债务入账,但又将其收益包括在利润之中,将未来期间不确定的收益计入本期收益,在合同中利用某种安排在账上多记应收项目和股东收益等,虚增税前利润6亿美元。

2. 权责发生制最终确定的是净利而不是净现金流量

权责发生制下收入与费用的确认与现金流入和现金流出是相脱节的。

在现代商品经济环境下,赊购、赊销业务非常普遍,它们通常反映销货方向购货方提供的一笔信用,这种信用期限亦因采取不同的结算方式而时间不等,少则几天,多则数月。发货时确认的销售收入可能经过很长时间才能收到货款。同理,如果企业于某一期间支付的一笔较大金额的费用可以允许在若干个月内进行摊销,标志着本期付出的现金在若干个月后才能全部从销售收入中得到补偿。因此,按照权责发生制处理收入和费用,必然出现本期确认的收入在本期并未收到货款,而本期付出的现金并未全部确认为本期的费用的情况,从而导致收入和费用的发生与现金流动相脱节。

此外,权责发生制反映出的资金运动是理论上的,与实际资金运动过程不尽相同。以固定资产的核算为例,在购置固定资产时支付了现金,但是这些支出并没有计入成本,因而这时计算出来的净利要大于真正可用于分配或扩大再生产的资金;当固定资产计提折旧时,折旧费进入成本,并从销售中回收,但是这一部分资金并未从企业的经营中退出,而是直接投入企业的生产经营,这时计算出来的净利比实际可用于分配或扩大再生产的资金要少。预提费用、待摊费用、无形资产也都存在类似的问题。

3. 新近出现的经济活动与事项使权责发生制所确认的会计信息的相关性受到了冲击

权责发生制反映的是交易观,即只处理与反映那些对企业的经济利益确实产生影响,对交易或事项,对未来趋势的信息,如期货、期权等衍生金融工具不予反映,但企业却承受着高风险与高报酬的变化。

而目前,在权责发生制下,企业的市场价值与账面价值严重偏离,如美国的微软公司,1998年的市场价值就已超过其账面价值的200倍;相反,也有一些企业的市场价值低于其账面价值,如福特汽车,其市场价值仅占其账面价值的15%。这些都使会计信息的相关性降低。

4. 权责发生制的会计基础——持续经营假设受到了威胁

随着经济全球化和竞争的不断加剧,企业改组、兼并已经不再稀奇。企业出于战略考虑,关、停、并、转一些机构、部门、分厂等已属于经常现象。而对于利用网络所形成的特殊的企业组织形式——虚拟企业来说,持续经营根本不存在。对于这些企业来讲,“应计”已失去了其存在的基础。

本来,以“权”、“责”为标准确定净利是权责发生制代替收付实现制的进步,然而,它在进步的同时也丧失了反映现金流量的能力,这不能不说是一个遗憾。

二、权责发生制在实践中会造成弊端

按照权责发生制的作法,会计所反映的利润只是“观念上”的利润,而不是实实在在的利润。有的企业损益表中的“净利润”数字相当可观,但拥有的货币资金却极为有限,几乎是靠银行贷款过日子。严重影响我国经济生活的正常秩序,困扰着许多企业的“三角债”问题也是由此而产生的。究其原因,这个帐面利润并不代表企业的净现金流入量。这种净利信息会误导投资者和债权人。

那么,权责发生制存在如此多的弊端,是不是说明它已失去实用价值,应该推出历史舞台了呢?事实证明并非如此。

因为权责发生制经过近一个世纪的发展及完善,已成为现代财务会计概念的核心内容,与之相配套的一系列会计程序和方法已经建立并逐步完善,否定权责发生制,就等于否定了整个现代会计理论。我们不能也无法因为权责发生制存在的缺陷而将其彻底摒弃。

笔者认为,权责发生制的核心不能变,而是应在其基础上,对权责发生制进行修正、完善和发展,使权责发生制与收付实现制可以得到有机结合,全面体现企业的盈利能力。

参考文献:

- [1]刘 峰:权责发生制与现金流制.厦门大学会计学博士论文,1994
- [2]马曙光 吴联生:会计确认若干基本问题探讨.财会通讯,2002(6)
- [3]周文娟:论会计确认.财会通讯,2003(4)
- [4]刘银国:论权责发生制.经济问题探索,2003(6)